Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 31417 du rôle
Inscrit le 12 septembre 2012

Audience publique du 13 novembre 2013

Recours formé
par Madame ..., …
contre un bulletin de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31417 du rôle et déposée en date du 12 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître François REINARD, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., veuve ..., rentière, demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'exercice 2003 émis par le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, le 9 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 14 décembre 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 janvier 2013 par Maître François REINARD au nom de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Robert LOOS, en remplacement de Maître François REINARD, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 novembre 2013.

Par courrier daté du 14 février 2007, le préposé du bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes informa Monsieur et Madame ...-... en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'il avait constaté lors de l'examen de leurs déclarations fiscales des années 2002 et 2003 des accroissements de quelque ...euros en 2002, respectivement … euros en 2003, accroissements ne résultant apparemment ni de prélèvements de leur entreprise, ni de leurs autres revenus des années 2002 et 2003, de sorte qu'il leur demanda de lui indiquer la provenance de ces fonds supplémentaires apportés à leurs comptes bancaires.

Par téléfax du 26 février 2007, la société … s.a., agissant pour compte des époux ...-..., informa le bureau d'imposition en question qu'il s'agirait de pensions concernant l'année 2000, à raison de ... euros, l'année 2001 à raison de ... euros, l'année 2002 à raison de … euros, et l'année 2003 à raison de … euros, montants qui auraient été mis sur un compte

pension à la « ... », ladite télécopie indiquant encore le solde de ce compte au 31.12.2002 (… euros non déclarés) et au 31.12.2003 (… euros déclarés).

Par lettre du 27 février 2007, le bureau d'imposition compétent réclama des explications supplémentaires, en soulignant notamment que la seule indication de ce compte non déclaré initialement ne serait pas de nature à expliquer les accroissements de fortune constatés.

Ce courrier, un rappel subséquent du 10 avril 2007, ainsi qu'un courriel daté du 30 avril 2007 et une mise en demeure du 31 mai 2007, sollicitant à chaque fois des informations complémentaires, étant demeurés sans réponse, le bureau d'imposition ... émit le 9 janvier 2007 le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2003, comportant notamment par taxation une ajoute d'un montant de … euros au bénéfice commercial.

Le 8 avril 2008, la société … s.a. fit introduire au nom de Monsieur ...-... une réclamation contre ledit bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », ladite réclamation reposant sur une procuration spéciale signée par Madame ....

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur, Madame ..., déclarant agir en tant qu'ayant-droit de feu son mari Monsieur ..., décédé le 27 juin 2010, a fait introduire le 12 septembre 2012 un recours tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2003, par lequel elle critique l'ajoute d'un montant de … euros au bénéfice commercial.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 paragraphe 3, point 1, de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Aux termes du prédit article 8 paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le recours en réformation introduit à titre principal est à cet égard recevable ; il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Quant au fond, la demanderesse, partant du constat par l'administration des Contributions directes de différences non déclarées entre l'état de sa fortune au 1er janvier 2003 et celui au 1er janvier 2004 d'un total de … euros, expose que ce montant trouverait son origine exclusive dans les fonds recueillis depuis l'année 2000 sur un compte courant ... … et provenant exclusivement des recettes dûment déclarées et imposées auparavant telles que pension, commissions d'assurance, indemnités pêche-chasse, dégâts gibier, outre des allocations familiales pour sa fille ... et des remboursements de la Caisse de Maladie, exception faite d'un montant dérisoire d'intérêts créditeurs de … euros perçus sur 4 exercices.

Elle précise encore n'avoir pas initialement déclaré son compte courant ouvert à la Banque ... ... et comportant un solde créditeur de … euros pour avoir crû qu'il ne serait pas nécessaire de le déclarer puisque seuls des revenus de pension, allocations familiales ou autres revenus déjà imposés auparavant y auraient été versés. Par ailleurs, l'accroissement des avoirs d'épargne à la Banque ... de … euros au 1er janvier 2003 à … euros au 1er janvier 2004, soit une augmentation de … euros, s'expliquerait principalement par un transfert opéré le 16 janvier 2003 d'un montant de … euros du prédit compte courant ... vers le compte épargne à terme tenu auprès de la même banque.

L'Etat, de son côté, expose que l'administration des Contributions directes aurait, suite à une comparaison de fortune des années 2002 et 2003 des époux ...-..., constaté une augmentation de … euros au titre de l'exercice 2002 et de … euros au titre de l'exercice 2003.

S'emparant des rétroactes de l'affaire, l'Etat constate que les contribuables n'ont jamais fourni d'informations satisfaisantes relatives à la provenance des fonds apportés aux comptes bancaires, la provenance de la somme de quelque … euros en particulier ne pouvant pas être expliquée. Aussi, compte tenu du fait que les contribuables seraient restés en défaut de fournir au bureau d'imposition les renseignements que celui-ci avait sollicités à plusieurs reprises, le bureau d'imposition aurait donc été tenu, sur base du paragraphe 217 AO, d'opérer un ajout par voie de taxation dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial : dès lors, dans le cadre du bulletin d'imposition du 9 janvier 2008, le bureau d'imposition aurait, après ajoute d'un montant de … euros, soumis à imposition en tant que bénéfice commercial au titre de l'exercice 2003 le montant de … euros.

La partie étatique donne ensuite à considérer que même dans sa réclamation du 8 avril 2008, Madame ... n'aurait pas apporté d'éclaircissements supplémentaires, en ce qu'elle se serait limitée à invoquer que la majoration ne serait pas justifiée et à prétendre que la différence proviendrait d'un compte non déclaré pendant les années 2000 à 2002, et à joindre un relevé, établi unilatéralement, de variations du compte ... de 2000 à 2002, tout en estimant que la comparaison de fortune du bureau d'imposition n'aurait pas tenu compte d'un transfert de … euros du compte commercial sur le compte privé d'épargne, sans fournir de quelconques précisions quant à cette indication.

Enfin, en ce qui concerne la requête introductive d'instance, la partie étatique constate que le contribuable se réfère au compte ... ..., sur lequel auraient été versés des revenus de pension, des commissions d'assurance, des recettes en provenance de pêche et chasse, et verse pour la première fois certaines pièces, à savoir des extraits de compte, sans mentionner toutefois le transfert pré-mentionné de … euros, pour considérer que ces affirmations et nouveaux éléments, outre de ne pas être clairs, ne permettraient toujours pas d'expliquer et d'établir les accroissements de fortune relevés par le bureau d'imposition dans le cadre de la comparaison de fortune.

Dans le cadre de son mémoire en réplique, Madame ... fait expliquer que si dans le cadre de sa réclamation, la société … s.a. avait mentionné un transfert du compte commercial vers le compte privé épargne de l'ordre de … euros, il s'agirait en fait d'une erreur matérielle, alors qu'il s'agirait d'un montant de … euros transféré via un prélèvement sur les avoirs de commerce des époux ...-... déclaré dans le bilan commercial 2002.

Elle expose ensuite avoir opéré au courant de l'année 2002 différents transferts sur ses comptes épargne, qui auraient ainsi connu un accroissement justifiable et moyennant des avoirs dûment déclarés et imposés d'un total de … euros, la demanderesse affirmant en particulier que le prédit prélèvement de … euros se retrouverait parfaitement ainsi dans les comptes épargnes tels que déclarés dans la déclaration de fortune au 01.01.2003.

Si elle admet certes encore l'existence d'une différence par rapport au prélèvement de … euros sur le différentiel de fortune entre le 1.1.2002 et le 1.1.2003 d'un montant de … euros, elle affirme que cette différence s'expliquerait par son oubli « *certainement involontaire* » de faire figurer sur la déclaration de fortune ses avoirs au 1.1.2002 figurant sur le compte ... n° … de l'ordre de … - euros, alors que ce compte aurait disparu au courant de l'année 2002 et aurait été remplacé par le compte n° ..., lequel aurait bien été déclaré dans la déclaration au 1.1.2003, « *car le solde de….- € s'y retrouve bien* ». Quant à la différence résiduelle de … euros (…), celle-ci s'expliquerait par les intérêts créditeurs accrus sur les différents comptes d'épargne au cours de l'exercice en question.

Quant à la période du 1.1.2003 au 1.1.2004, le contribuable renvoie à ses explications fournies dans sa requête introductive d'instance, selon lesquelles l'accroissement de fortune entre le 01.01.2003 et le 01.01.2004 s'expliquerait, d'une part, par la première déclaration du compte-courant Banque ... no ... d'un import créditeur au 01.01.2004 de … euros et, d'autre part, par un accroissement des avoirs d'épargne sur le compte épargne ... provenant d'un prélèvement sur le prédit compte-courant Banque ... de … euros opéré le 16.01.2003, la différence résiduelle de … euros représentant à nouveau les intérêts créditeurs accrus sur les différents comptes d'épargne au cours de l'exercice 2003.

Le tribunal doit de prime abord relever qu'il se trouve saisi d'un dossier non instruit à suffisance par l'administration.

En effet, force est de constater que la réclamation introduite par le contribuable auprès du directeur n'a pas été rencontrée par ce dernier, le directeur ayant maintenu le silence par rapport à la réclamation circonstanciée du contribuable.

Or, si le législateur a permis au contribuable, au travers de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 précitée, de saisir le tribunal administratif de la décision initiale - le bulletin d'imposition critiqué - en cas de silence du directeur perdurant pendant plus de 6 mois suite à l'introduction de la réclamation, cette possibilité de recours a été créé à la seule fin de ne pas retarder l'évacuation du contentieux fiscal en cas de silence perdurant du directeur dû à une instruction prolongée de dossiers pouvant présenter une complexité certaine, mais non de consacrer le droit du directeur à ne pas instruire les réclamations portées devant lui.

En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur - le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « *haben* [die Rechtsmittelbehörden] *den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » qui consacre une notion d'obligation - et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du paragraphe 258 AO qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Au-delà de la constatation d'une obligation légale dans le chef du directeur, il convient encore de souligner que la communication d'une décision sur réclamation doit également permettre au contribuable de décider, en pleine connaissance de cause, au vu des éléments dont dispose le directeur et sur lesquels il se base pour asseoir sa décision, s'il est utile pour le contribuable de saisir le tribunal. En d'autres termes, la communication de la décision doit permettre au contribuable de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux de sa part.

Enfin, il échet de relever que le contribuable étant de son côté obligé, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre une réclamation au directeur, il ne saurait être admis que le directeur, en déniant au contribuable l'instruction de sa réclamation, ne vide ce préalable administratif obligatoire de tout sens en le transformant en simple chicane administrative imposée au contribuable désireux de voir vidé son différend avec l'administration des Contributions directes.

Néanmoins, encore que ce comportement soit le cas échéant susceptible d'être analysé en dysfonctionnement pouvant ouvrir le droit à demander des dommages et intérêts devant les juridictions ordinaires sur base notamment de la loi du 1er septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques, la demanderesse ne saurait en tirer une quelconque annulation, étant donné que contrairement au droit administratif général, le droit fiscal ne considère pas que le silence prolongé du directeur de l'administration des Contributions directes est à assimiler à une décision implicite de refus, susceptible, le cas échéant d'être annulée pour défaut de motivation, mais seulement que ce silence ouvre le droit, pour le contribuable, à porter la décision initiale devant le juge administratif.

Force est cependant là encore de constater que l'Etat, dans le cadre du recours porté directement contre le bulletin initial, n'a pas rencontré l'argumentation complémentaire de la demanderesse telle que développée dans le cadre de son mémoire en réplique, mais n'a tout simplement pas pris position y relativement, le délégué du gouvernement se contentant, à cet égard, de défendre la position initiale du bureau d'imposition telle que retenue à travers le bulletin d'imposition.

Or, cette position ne tient pas compte du fait que le tribunal siège en l'espèce en tant que juge de la réformation, compétence qui s'entend comme l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de

l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire - indépendamment de la légalité - l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés[1] : aussi, il incombe au juge de la réformation de trancher le litige lui soumis sur base de tous les éléments de fait pertinents même postérieurs à l'acte décisionnel lui déféré, mais invoqués en cause par les parties, de sorte à devoir prendre en compte des éléments lui soumis postérieurement à la décision directoriale.

D'un autre côté, le tribunal relève la particularité du présent litige, à savoir que l'imposition retenue, actuellement critiquée, a été établie, à défaut d'explications fournies par le contribuable, par voie de taxation, laquelle, conformément à sa dénomination allemande (« *Schätzung* »), consiste « *à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible*[2] ». Ce procédé comporte nécessairement et par définition une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération[3].

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt[4]. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète respectivement formellement ou matériellement incorrecte : le paragraphe 217 AO consacre ainsi le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait[5].

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable met le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, respectivement par après devant les juridictions

---

[1] Cour adm. 22 janvier 2009, n° 24751C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en réformation, n° 11.
[2] J. Olinger, La Procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n°s 81 à 85, novembre 1989, page 117 n° 190, ainsi que trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 519 et autres références y citées.
[3] Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 520 et autres références y citées.
[4] Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, op.cit.
[5] Trib. adm 17 mai 1999, n° 10651 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 514 et autres références y citées.

administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt[6]. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves[7].

C'est sur cette toile de fond que le tribunal se propose d'examiner le bulletin lui déféré par rapport aux moyens développés par le contribuable, étant encore souligné que le tribunal n'a pas vocation à procéder de sa propre initiative à l'examen de la situation fiscale du contribuable sur base du dossier fiscal afférent, mais uniquement à examiner la décision administrative lui soumise, le tribunal n'étant en effet pas appelé à faire œuvre d'administration par rapport à une situation générale donnée, mais à juger une décision administrative par rapport aux moyens lui opposés par un administré, quitte à réformer celle-ci en les points jugés illégaux ou erronés.

Il est constant en cause que la taxation actuellement critiquée, ayant abouti à une ajoute de … euros au bénéfice commercial, repose sur le constat initial par le bureau d'imposition compétent d'accroissements inexpliqués de l'état de fortune des époux ...-... de l'ordre de … euros au titre de l'exercice 2002 et de … euros au titre de l'exercice 2003 ; par ailleurs suite aux précisions fournies par le contribuable, respectivement par son comptable, la provenance de la somme de quelque … euros demeurerait toujours inexpliquée.

Dès lors le litige tel qu'actuellement déféré au tribunal tourne autour de la question de la provenance de ces fonds, l'administration des Contributions directes ayant admis que les accroissements significatifs bancaires constatés, à défaut de toute explication, proviennent de l'entreprise des époux ...-..., qui y auraient prélevés des fonds en numéraire, de sorte que le bureau d'imposition a procédé à une ajoute au bénéfice commercial, le bureau d'imposition ayant en effet conclu à ce que les contribuables devaient nécessairement disposer de fonds supplémentaires leur permettant de financer notamment leur train de vie, alors que leurs recettes privées déclarées ne paraissaient pas suffisantes pour justifier, outre ces accroissements, les montants épargnés à titre de pension, un apport privé à leur entreprise ainsi que les dépenses normales de train de vie.

A cet égard, le tribunal constate que la demanderesse table d'abord sur un accroissement de fortune inexpliqué de … euros, qu'elle justifie notamment par un transfert opéré le 16 janvier 2003 d'un montant de … euros d'un compte courant vers un compte épargne à terme. Elle affirme encore que ce montant résulterait de recettes dûment déclarées et imposées auparavant, telles que « *pension, commissions d'assurance, indemnités pêche-chasse, dégâts gibier, outre des allocations familiales pour sa fille ... et des remboursements de Caisse de Maladie* », et se réfère à ce sujet à des extraits de compte.

Le tribunal note à ce sujet que si la demanderesse verse effectivement une centaine d'extraits de compte aux débats ainsi qu'un décompte reprenant certains montants totaux, elle omet toutefois de préciser comment se décomposent les montants indiqués dans ce décompte, en se rapportant notamment aux extraits précis pertinents et aux opérations y référencées, de

---

[6] Cour adm. 19 février 2009, n° 24907C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 526 et autres références y citées.
[7] Par analogie Cour adm. 19 mai 2009, n° 25152C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 530.

sorte que le tribunal ne saurait retracer les montants ainsi indiqués ni vérifier la provenance effective du montant global de … euros, ni celle du sous-total de … euros, de tels montants ne figurant d'ailleurs pas sur le décompte annexé aux extraits de compte.

Il convient en effet de souligner que la mise à disposition, en vrac, de pièces diverses n'est pas de nature à établir en tout état de cause la preuve requise, le rôle du tribunal ne consistant en effet pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des dossiers afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie concernée[8] et en particulier de faire oeuvre comptable en lieu et place du contribuable.

En effet, si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond en la présente matière, il n'en demeure pas moins que saisi d'un recours contentieux portant contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les motifs de refus spécifiques à l'acte déféré, mais que son rôle ne consiste pas à procéder indépendamment des moyens à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. Il ne suffit dès lors pas de contester la conclusion d'une décision administrative donnée, en renvoyant en substance le juge administratif au contenu du dossier administratif, mais il appartient au requérant d'établir que la décision critiquée est non fondée ou illégale.

Dans son mémoire en réplique et compte tenu des explications de la partie étatique, la demanderesse admet ensuite comme accroissement de fortune inexpliqué le montant global de … euros, à savoir … euros pour l'exercice 2002 à 2003 et … euros de 2003 à 2004, qu'elle entend d'abord justifier notamment par le transfert d'un montant de … euros du compte commercial sur le compte privé épargne des époux ...-..., en affirmant que ce montant avait été déclaré dans le bilan commercial 2002 et partant également imposé. Toutefois, le tribunal constate que si un tel montant de … euros apparaît certes au passif du bilan de l'exercice 2002 sous la mention « épargne privée », cette seule indication, jointe à la communication au tribunal du décompte à la suite des bulletins d'impôt 2002, ne permet pas, à défaut de toute autre explication, précision ou indication, au tribunal de retracer l'affirmation selon laquelle ce montant aurait initialement été imposé en tant que revenu commercial.

Quant aux différentes opérations bancaires opérées au courant de l'exercice 2002, censées expliquer la provenance de fonds pour un montant total de … euros, le tribunal, s'il constate qu'effectivement les différents montants aboutissant au total de … euros figurent dans différents extraits bancaires, ce seul constat, à défaut de toute explication, ou à tout le moins de toute explication intelligible, ne permet pas au tribunal de retracer la provenance de ces fonds et de vérifier l'allégation de la demanderesse selon laquelle ces montants auraient déjà été imposés. Ainsi, et à titre d'exemple, la demanderesse entend expliquer un montant de … euros par la production d'un extrait de compte. Or, le tribunal, s'il constate effectivement que le compte bancaire en question a été crédité par Monsieur ... le 4.3.2002 d'un montant de … Luf, soit … euros, ce seul constat ne répond pas aux interrogations clairement posées par le bureau d'imposition et ayant justifié le recours au procédé de taxation.

---

[8] Voir en ce sens Cour adm. 20 janvier 2011, n° 27402C, concernant la production en vrac par un demandeur d'un ensemble de pièces non détaillées et non référencées, ainsi que trib. adm. 16 février 2011, n° 24142b et trib.adm. 18 janvier 2012, n° 27668, en ce qui concerne le seul dépôt par la partie étatique d'un volumineux dossier fiscal.

Il en est de même des autres transferts ainsi documentés, l'origine de ces montants demeurant inconnue et ni les pièces versées en cause, ni les explications de la demanderesse ne permettant au tribunal de relier ces différents transferts, opérés à des dates différentes (4 mars, 28 mars et 20 décembre 2002), au prélèvement opéré d'un montant de … euros du compte commercial sur le compte privé épargne.

Quant aux explications fournies par la demanderesse quant à son oubli de déclarer ses avoirs au 1.1.2002 figurant sur un compte ... n° … de l'ordre de … euros, oubli justifié par le fait que ce compte aurait disparu suite à sa clôture par la banque le 12.3.2002 avec ouverture et transfert des avoirs vers un nouveau compte portant le n° … , dont le solde au 1.1.2003 de … euros aurait bien été déclaré, ces explications ne paraissent pas claires, compte tenu du fait que la société … s.a. avait quant à elle antérieurement fait état dans le cadre de la réclamation introduite pour compte du contribuable d'un compte non déclaré (et non identifié) présentant au 31.12.2002 un solde de quelques … euros.

Enfin, quant aux explications fournies relatives aux intérêts créditeurs accrus sur les différents comptes bancaires à prendre en considération, soit un montant allégué total de … euros, la seule communication de deux pièces, à savoir des extraits de compte relatif à un seul compte … et une note manuscrite émanant apparemment de la société … s.a., n'est pas de nature à rapporter la preuve requise.

Le tribunal ne saurait dès lors suivre la demanderesse en ce que celle-ci considère avoir rapporté, moyennant les pièces versées en cause, les éléments probants suffisants de nature à renverser la taxation telle que retenue par l'administration des Contributions directes au vu d'un accroissement non déclaré de sa fortune, le tribunal devant au contraire retenir que les explications de la demanderesse, tablant tantôt sur un accroissement de fortune de quelques … euros, tantôt sur un accroissement de … euros, et variant à chaque étape de la procédure, à savoir la réclamation, la requête introductive d'instance et finalement le mémoire en réplique, ne lui permettent pas de retracer avec quelque certitude l'origine des accroissements de fortune constatés et d'épuiser utilement son pouvoir de réformation par rapport au bulletin litigieux.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par la demanderesse à l'encontre du bulletin déféré.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 novembre 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen